

Numéro du rôle : 6469
Arrêt n° 92/2017 du 13 juillet 2017

A R R E T

---

*En cause* : la question préjudicielle relative à l'article 219 du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il a été remplacé par l'article 30 de la loi-programme du 19 décembre 2014, posée par le Tribunal de première instance de Namur, division Namur.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents J. Spreutels et E. De Groot, et des juges L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke et F. Daoût, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président J. Spreutels,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\* \*

## I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par jugement du 13 janvier 2016 en cause de la SA « Hebette Frères » contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 1er juillet 2016, le Tribunal de première instance de Namur, division Namur, a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 219 du Code des impôts sur les revenus 1992, tel que modifié par la loi-programme du 19 décembre 2014, entré en vigueur le jour de la publication de cette loi-programme au *Moniteur belge* et applicable à tous les litiges qui ne sont pas encore définitivement clôturés à la date de cette entrée en vigueur, viole-t-il les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, interprété en ce sens qu'une cotisation distincte doit être appliquée à raison des dépenses visées à l'article 57 et des avantages de toute nature visés aux articles 31, alinéa 2, 2°, et 32, alinéa 2, 2°, qui ne sont pas justifiés par la production de fiches individuelles et d'un relevé récapitulatif, lorsque le bénéficiaire des sommes en question n'a pas été identifié de manière univoque au plus tard dans un délai de 2 ans et 6 mois à partir du 1er janvier de l'exercice d'imposition concerné, alors que, lorsque le bénéficiaire de ces sommes a été identifié dans ce délai, la cotisation distincte ne devrait pas trouver à s'appliquer, quand bien même il ne pourrait plus être imposé sur les sommes en question en raison de l'écoulement des délais d'imposition ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- la SA « Hebette Frères », assistée et représentée par Me M. Levaux, avocat au barreau de Liège;
- le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me J. Fekenne, avocat au barreau de Liège.

Par ordonnance du 26 avril 2017, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs J.-P. Snappe et L. Lavrysen, a décidé que l'affaire était en état, qu'aucune audience ne serait tenue, à moins qu'une partie n'ait demandé, dans le délai de sept jours suivant la réception de la notification de cette ordonnance, à être entendue, et qu'en l'absence d'une telle demande, les débats seraient clos le 17 mai 2017 et l'affaire mise en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, l'affaire a été mise en délibéré le 17 mai 2017.

Les dispositions de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

## II. *Les faits et la procédure antérieure*

La SA « Hebette Frères » est active dans le secteur de la taille, du façonnage et du finissage des pierres.

Isabelle Hebette y est employée en tant qu'assistante de direction. Elle perçoit un complément d'allocations familiales versé par la société de 217,17 euros par mois.

L'Office national de sécurité sociale (ci-après : ONSS) estime qu'il s'agit d'une rémunération, de sorte que les cotisations sont dues, ce qui a donné lieu à un litige maintenant clos par un arrêt de la Cour d'appel de Liège qui a confirmé la position de l'ONSS.

Le SPF Finances estime pour sa part qu'il s'agit d'un avantage qui n'a pas fait l'objet de fiches et applique par conséquent une cotisation spéciale sur la base de l'article 219 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992).

A la suite d'une série de réclamations rejetées, l'administration fiscale opère plusieurs enrôlements qui font l'objet des contestations soumises au juge *a quo*. A titre principal, la SA « Hebette Frères » demande l'annulation ou le dégrèvement des cotisations à l'impôt des sociétés enrôlées dans son chef. A titre subsidiaire, elle demande le dégrèvement des cotisations distinctes infligées pour les exercices d'imposition visés conformément à l'article 219, alinéa 7, du CIR 1992. Le Tribunal considère que les compléments aux allocations familiales de nature extra-légale constituent de la rémunération dans le chef de la bénéficiaire et que la demande principale est donc non fondée.

En ce qui concerne la demande subsidiaire, le juge *a quo* observe que l'article 219 du CIR 1992 instaurant une cotisation distincte a été modifié par l'article 30 de la loi-programme du 19 décembre 2014, article qui entre en vigueur le jour de sa publication au *Moniteur belge*. Il s'applique donc au litige qui lui est soumis. La disposition susvisée prévoit cependant que cette cotisation distincte n'est pas applicable dans le chef du contribuable si le bénéficiaire a été identifié de manière univoque au plus tard dans un délai de deux ans et six mois à partir du 1er janvier de l'exercice d'imposition concerné. Ce que soutient la partie demanderesse devant le juge *a quo* pour bénéficier de la non-application à son égard de la cotisation spéciale.

Le juge *a quo* observe cependant qu'aucune disposition transitoire n'est prévue par l'article 219 du CIR 1992 dans le cas où il conviendrait de supprimer la cotisation distincte en application de l'article 219, alinéa 7, dans l'hypothèse où le bénéficiaire de l'avantage aurait été identifié dans ce délai alors que les délais d'imposition du bénéficiaire seraient expirés et alors qu'il n'aurait pas été imposé sur les sommes perçues. L'Etat belge met alors en évidence devant le juge *a quo* une différence de traitement résultant de l'application de l'article 219, alinéa 7, du CIR 1992 à tous les litiges qui ne sont pas encore définitivement clôturés. Il a dès lors sollicité que la question préjudicielle reproduite plus haut soit posée à la Cour.

### III. *En droit*

- A -

#### *Position du Conseil des ministres*

A.1. Le Conseil des ministres rappelle que la sévérité accrue de la législation est liée à la volonté du législateur de donner à la cotisation spéciale qu'il a instaurée sur les sommes et commissions secrètes un caractère dissuasif mais également indemnitaire. Dans l'arrêt n° 182/2006, du 29 novembre 2006, la Cour a considéré comme légitime le mécanisme mis en place par le législateur, confirmant l'arrêt n° 44/2000, du 6 avril 2000, dans lequel elle avait analysé le mécanisme de la taxation des commissions secrètes.

Le Conseil des ministres explique ensuite que la loi du 27 novembre 2002 a atténué la sanction initiale en permettant d'exonérer la société de la cotisation spéciale lorsque le bénéficiaire des avantages avait lui-même été taxé sur ceux-ci, quand bien même cette imposition résulterait d'un contrôle de sa situation fiscale, imposition qui, selon la loi du 17 juin 2013, doit avoir été établie avec l'accord du bénéficiaire taxé.

A l'inverse, si une imposition définitive n'avait pas été établie dans le délai visé à l'article 354, alinéa 1er, du CIR 1992, la cotisation distincte était applicable.

Dans son arrêt n° 88/2014, du 6 juin 2014, la Cour a admis que le juge *a quo* puisse considérer que la cotisation distincte prévue par l'article 219 du CIR 1992 présente, à tout le moins en partie, un caractère répressif.

Quant à la loi du 19 décembre 2014, le Conseil des ministres fait valoir qu'en ramenant le taux de la cotisation distincte de 309 % à 103 % ou à 51,5 %, le législateur a voulu conférer à la cotisation distincte sur les commissions secrètes un caractère purement indemnitaire. Ce caractère est également induit des exemptions que le nouvel article 219 du CIR 1992 prévoit désormais en ses alinéas 6 et 7. L'exception de l'alinéa 7 remplace celle de la loi du 17 juin 2013 et prévoit que la cotisation ne sera pas applicable si le bénéficiaire a été identifié de manière univoque au plus tard dans un délai de deux ans et demi à partir du 1er janvier de l'exercice d'imposition concerné. Une telle identification, dans la mesure où elle est univoque, permet à l'administration fiscale d'enrôler un impôt dans le chef du bénéficiaire dans le délai de trois ans fixé à l'article 354, alinéa 1er, du CIR 1992.

Reste la question de savoir ce que l'on entend par « identification univoque ». Sur ce point, la nouvelle disposition est moins claire que celle qu'elle a remplacée, vu qu'elle ne précise plus qu'il faut un « accord » du bénéficiaire identifié. Cependant, estime le Conseil des ministres, on ne peut pas interpréter l'article 219, alinéa 7, du CIR 1992 autrement que dans le sens que l'identification du bénéficiaire doit être certaine, c'est-à-dire comme impliquant la clarification définitive de la situation fiscale du bénéficiaire dans le délai de deux ans et demi afin d'assurer l'enrôlement de la cotisation dans son chef. Cette interprétation paraît aussi plus en adéquation avec les objectifs avancés par le législateur, à savoir imposer le bénéficiaire des sommes perçues.

Par ailleurs, l'effet rétroactif indéniable de la dernière mouture de l'article 219 du CIR 1992 porte tant sur la modification du taux d'imposition qui passe de 309 % à 103 % que sur l'application de la cause d'exemption qui sera plus difficilement applicable aux litiges en cours lorsque l'identification du bénéficiaire n'a pas eu lieu. En effet, soutient le Conseil des ministres, il existait déjà avant l'entrée en vigueur de la loi une tolérance administrative qui prévoyait que la cotisation distincte ne s'appliquait pas lorsque les dépenses non justifiées étaient notamment versées à titre de revenus professionnels dans le chef des bénéficiaires avec leur accord, celui-ci devant intervenir nécessairement à un moment où il était possible d'imposer ces derniers dans les délais légaux. Aucune autre interprétation de la disposition en cause n'est possible.

Le Conseil des ministres conclut dès lors que dans cette interprétation, la cause d'exemption à propos de laquelle la Cour est interrogée est pertinente et que la question préjudicielle appelle une réponse négative.

#### *Position de la SA « Hebette Frères »*

A.2. La SA « Hebette Frères » considère que l'Etat belge n'a pas intérêt à voir trancher la question préjudicielle dans la mesure où c'est lui qui a demandé au juge *a quo* d'interroger la Cour et que c'est lui aussi qui est à l'origine du vote de la loi-programme insérant l'article 219 dans le CIR 1992.

A titre subsidiaire, la SA « Hebette Frères » soutient que les catégories comparées dans la question préjudicielle ne sont pas comparables, dans la mesure où elles ne sont pas placées dans la même situation. En effet, lorsque les personnes morales ont payé des sommes à un bénéficiaire qui n'a pas été identifié dans le délai imparti, ce dernier ne sera plus imposé, ce qui n'est pas le cas du bénéficiaire de pareilles sommes qui aura été identifié dans le même délai, l'imposition dudit bénéficiaire étant possible même si elle n'intervient pas effectivement.

A titre plus subsidiaire encore, la SA « Hebette Frères » soutient que la différence de traitement invoquée repose sur une justification objective et raisonnable. En effet, dans la mesure où le but incitatif de la cotisation spéciale prévue par l'article 219 est une identification du bénéficiaire de la dépense litigieuse, il ne fait pas de doute que cette cotisation spéciale peut être abandonnée lorsque le bénéficiaire de la somme a été ou aurait pu être imposé.

La question préjudicielle appelle alors une réponse négative.

- B -

B.1.1. La question préjudicielle porte sur la cotisation distincte à l'impôt des sociétés établie par l'article 219 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992), tel qu'il a été remplacé par l'article 30 de la loi-programme du 19 décembre 2014.

L'article 219 du CIR 1992 dispose :

« Une cotisation distincte est établie à raison des dépenses visées à l'article 57 et des avantages de toute nature visés aux articles 31, alinéa 2, 2°, et 32, alinéa 2, 2°, qui ne sont pas justifiés par la production de fiches individuelles et d'un relevé récapitulatif ainsi qu'à raison des bénéfices dissimulés qui ne se retrouvent pas parmi les éléments du patrimoine de la société, et des avantages financiers ou de toute nature visés à l'article 53, 24°.

Cette cotisation est égale à 100 p.c. de ces dépenses, avantages de toute nature, avantages financiers et bénéfices dissimulés, sauf lorsqu'on peut démontrer que le bénéficiaire de ces dépenses, avantages de toute nature et avantages financiers est une personne morale ou que les bénéfices dissimulés sont réintégrés dans la comptabilité, comme prévu à l'alinéa 4, auxquels cas le taux est fixé à 50 p.c.

Ne sont pas considérées comme des bénéfices dissimulés, les réserves visées à l'article 24, alinéa 1er, 2° à 4°.

Les bénéfices dissimulés peuvent être réintégrés dans la comptabilité d'un exercice comptable postérieur à l'exercice comptable au cours duquel le bénéfice est réalisé, même si les délais d'imposition visés à l'article 354, alinéa 1er, sont expirés, pour autant que le contribuable n'ait pas encore été informé par écrit d'actes d'administration ou d'instruction spécifiques en cours.

De plus, les bénéfices dissimulés précités ne sont soumis à cette cotisation distincte que dans le cas où ils ne sont pas le résultat d'un rejet de frais professionnels.

Cette cotisation n'est pas applicable si le contribuable démontre que le montant des dépenses, visées à l'article 57, ou des avantages de toute nature visés aux articles 31, alinéa 2, 2°, et 32, alinéa 2, 2°, est compris dans une déclaration introduite par le bénéficiaire conformément à l'article 305 ou dans une déclaration analogue introduite à l'étranger par le bénéficiaire.

Lorsque le montant des dépenses visées à l'article 57 ou des avantages de toute nature visés aux articles 31, alinéa 2, 2°, et 32, alinéa 2, 2°, n'est pas compris dans une déclaration introduite conformément à l'article 305 ou dans une déclaration analogue introduite à

l'étranger par le bénéficiaire, la cotisation distincte n'est pas applicable dans le chef du contribuable si le bénéficiaire a été identifié de manière univoque au plus tard dans un délai de 2 ans et 6 mois à partir du 1er janvier de l'exercice d'imposition concerné ».

B.1.2. L'article 57 du CIR 1992 dispose :

« Les frais ci-après ne sont considérés comme des frais professionnels que s'ils sont justifiés par la production de fiches individuelles et d'un relevé récapitulatif établis dans les formes et délais déterminés par le Roi :

1° commissions, courtages, ristournes commerciales ou autres, vacations ou honoraires occasionnels ou non, gratifications, rétributions ou avantages de toute nature qui constituent pour les bénéficiaires des revenus professionnels imposables ou non en Belgique, à l'exclusion des rémunérations visées à l'article 30, 3°;

2° rémunérations, pensions, rentes ou allocations en tenant lieu, payées aux membres du personnel, aux anciens membres du personnel ou à leurs ayants droit, à l'exclusion des avantages sociaux exonérés dans le chef des bénéficiaires;

3° indemnités forfaitaires allouées aux membres du personnel en remboursement de frais effectifs propres à l'employeur ».

B.1.3. L'article 31 du CIR 1992 dispose :

« Les rémunérations des travailleurs sont toutes rétributions qui constituent, pour le travailleur, le produit du travail au service d'un employeur.

Elles comprennent notamment :

[...]

2° les avantages de toute nature obtenus en raison ou à l'occasion de l'exercice de l'activité professionnelle;

[...] ».

B.1.4. L'article 32 du même Code dispose :

« Les rémunérations des dirigeants d'entreprise sont toutes les rétributions allouées ou attribuées à une personne physique :

[...]

2° qui exerce au sein de la société une fonction dirigeante ou une activité dirigeante de gestion journalière, d'ordre commercial, financier ou technique, en dehors d'un contrat de travail.

[...] ».

B.1.5. L'article 40 de la loi-programme précitée dispose :

« Les articles 28 à 39 entrent en vigueur le jour de la publication de la présente loi au *Moniteur belge* et s'appliquent à tous les litiges qui ne sont pas encore définitivement clôturés à la date de cette entrée en vigueur ».

B.2. Les faits de la cause dont est saisi le juge *a quo*, les motifs de la décision de renvoi et la formulation de la question préjudicielle permettent de déduire que le juge *a quo* interroge la Cour sur la compatibilité de la disposition en cause avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, dans l'interprétation selon laquelle une cotisation distincte doit être appliquée au contribuable qui n'a pas justifié les sommes de la manière prescrite, lorsque le bénéficiaire des sommes en question n'a pas été identifié de manière univoque au plus tard dans un délai de 2 ans et 6 mois à partir du 1er janvier de l'exercice d'imposition concerné alors que la même cotisation ne devrait pas s'appliquer à un contribuable dans la même situation lorsque le bénéficiaire des sommes en question a été identifié dans le délai mais ne pourrait plus être imposé en raison de l'écoulement des délais d'imposition. Selon le juge *a quo*, cette dernière situation, qui aboutirait à ce que ni le contribuable ni le bénéficiaire ne soit imposé sur les sommes en question, serait la conséquence de l'application de l'article 219, alinéa 7, du CIR 1992 précité à tous les litiges qui ne sont pas encore clôturés à la date de l'entrée en vigueur de la loi-programme du 19 décembre 2014.

La Cour limite l'examen de la constitutionnalité de la disposition en cause à l'hypothèse soumise par le juge *a quo*.

B.3. Le système de taxation des commissions secrètes résulte de plusieurs modifications législatives successives. Les travaux préparatoires de ces différentes adaptations montrent que le législateur entendait combattre certaines formes d'abus. Il a dès lors instauré une « corrélation entre, d'une part, la déductibilité des montants dans le chef de celui qui les paie et, d'autre part, l'« imposabilité » de ces montants au nom des bénéficiaires » (*Doc. parl.*, Chambre, 1972-1973, n° 521/7, p. 38).

Il est légitime que le législateur veille à prévenir la fraude fiscale et à protéger les intérêts du Trésor, par souci de justice et pour remplir au mieux les tâches d'intérêt général dont il a la charge.

B.4. La mesure, qui consiste en une compensation obligatoire dans le chef des contribuables qui ne remplissent pas dans les formes et les délais légaux leur obligation de fournir à l'administration les renseignements qui lui permettront de procéder à la taxation des bénéficiaires des revenus, est pertinente par rapport aux objectifs du législateur, puisqu'elle permet de lutter contre les fraudes en décourageant la pratique des « commissions secrètes » et de compenser, par la cotisation spéciale, la perte pour le Trésor représentée par l'impôt éludé sur ces commissions. Par ailleurs, l'établissement d'un délai pour l'introduction des fiches et relevés garantit l'efficacité de la mesure.

B.5.1. La loi-programme du 19 décembre 2014 a, notamment, ramené le taux de la cotisation distincte sur les commissions secrètes de 309 à 103 % (avec, dans certains cas, une réduction supplémentaire à 51,5 %). Elle a également adapté les cas d'inapplication de cette cotisation.

Comme naguère, la cotisation n'est pas applicable lorsque le contribuable concerné démontre que le montant de l'avantage de toute nature est compris dans la déclaration à l'impôt sur les revenus introduite dans les délais par le bénéficiaire. En l'absence d'une telle déclaration, lorsque l'avantage de toute nature n'a pas été déclaré dans les délais par son bénéficiaire, la cotisation n'est désormais pas applicable « si le bénéficiaire a été identifié de manière univoque au plus tard dans le délai de 2 ans et 6 mois à partir du 1er janvier de l'exercice d'imposition concerné ».

B.5.2. Les travaux préparatoires de la disposition en cause mentionnent :

« L'article 30 modifie l'article 219, alinéa 2, [du] CIR 1992, de sorte que cette cotisation distincte n'aura désormais plus qu'un caractère 'compensatoire' de la perte d'impôts sur les revenus belges, de ce fait le taux est diminué de 300 p.c. à 100 p.c. [...]



En vertu du caractère compensatoire allégé de la cotisation distincte, il y a lieu de tenir compte de la situation fiscale du bénéficiaire pour lequel les taux marginaux maximums sont différents et s'élèvent à 50 p.c. + additionnels communaux lorsqu'il s'agit d'une personne physique, et à 33,99 p.c. lorsqu'il s'agit d'une personne morale » (*Doc. parl.*, Chambre, 2014-2015, DOC 54-0672/001, p. 10).

En ce qui concerne l'article 40, les travaux préparatoires mentionnent :

« L'article 40 qui est adapté pour répondre à la remarque du Conseil d'Etat, règle l'entrée en vigueur des articles 28 à 39 » (*ibid.*, p. 12).

B.5.3. Par la disposition en cause, le législateur avait pour seul objectif de compenser la perte d'impôts sur les revenus pour le Trésor. C'est en raison du caractère répressif de l'article 219 du CIR 1992, avant sa modification par la disposition en cause, que le législateur a prévu que la nouvelle règle, plus douce, s'applique à tous les litiges qui n'étaient pas encore clôturés à la date de l'entrée en vigueur.

B.5.4. L'article 219, alinéa 7, du CIR 1992 dispense le contribuable du paiement de la cotisation distincte lorsque le bénéficiaire des avantages de toute nature a fait l'objet d'une identification « univoque » au plus tard dans un délai de deux ans et six mois à partir du 1er janvier de l'exercice d'imposition concerné. Avant sa modification par la disposition en cause, l'article 219, alinéa 7, du CIR 1992 précisait que l'exemption était subordonnée à l'accord écrit du bénéficiaire.

Les données de la cause soumise au juge *a quo* font apparaître que cette règle, combinée avec celle de l'application immédiate à tous les litiges pendants, peut, dans certains cas, avoir pour effet qu'aucun impôt ne soit dû : ni dans le chef du contribuable qui a distribué des avantages ni dans celui du bénéficiaire. En effet, la disposition en cause s'appliquant, de manière illimitée, à tous les litiges pendants, il se peut qu'en dépit de l'identification du bénéficiaire dans le délai prévu par la loi, le délai d'imposition soit expiré dans le chef du bénéficiaire.

B.5.5. Au regard de l'objectif poursuivi par le législateur, qui est, comme il est dit en B.5.3, de compenser la perte pour le Trésor liée à l'existence de commissions secrètes constitutives d'une fraude fiscale, il n'est pas raisonnablement justifié que, dans

l'interprétation soumise par le juge *a quo*, la disposition en cause puisse aboutir à ce que ni le contribuable à l'origine de la commission secrète ni le bénéficiaire de celle-ci ne soit imposé lorsque l'administration fiscale est empêchée de vérifier que ces paiements ont bien subi le régime fiscal approprié dans le chef du bénéficiaire et que, partant, le fisc n'a pu procéder à l'imposition effective dans le chef de ce dernier.

B.6. Dans l'interprétation mentionnée en B.5.5, la question préjudicielle appelle une réponse affirmative.

B.7. L'article 219, alinéa 7, du CIR 1992, tel qu'il a été modifié par l'article 30 de la loi-programme du 19 décembre 2014, peut cependant recevoir une autre interprétation, selon laquelle cette disposition ne s'oppose pas à ce que le juge *a quo*, saisi d'un recours contre une cotisation distincte, puisse limiter l'exception prévue par cette disposition aux cas dans lesquels l'identification univoque du bénéficiaire dans le délai de deux ans et six mois permet à l'administration fiscale de procéder à l'imposition dans le chef de celui-ci.

Dans cette interprétation, la question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

- Interprété en ce sens qu'il empêche l'application d'une cotisation distincte dans tous les cas où le bénéficiaire a été identifié de manière univoque dans le délai de deux ans et six mois, même lorsque l'administration fiscale n'a pas pu procéder à l'imposition dans le chef du bénéficiaire dans le délai prescrit, l'article 219 du Code des impôts sur les revenus 1992 viole les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

- Interprété en ce sens qu'il n'empêche pas l'application d'une cotisation distincte dans le cas où le bénéficiaire a été identifié dans le délai de deux ans et six mois mais que l'administration fiscale n'a pas pu procéder à l'imposition dans le chef du bénéficiaire dans le délai prescrit, l'article 219 du Code des impôts sur les revenus 1992 ne viole pas les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

Ainsi rendu en langue française et en langue néerlandaise, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 13 juillet 2017.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

J. Spreutels